

【論 説】

英国における租税回避スキームの 開示制度について

辻 富 久

目 次

- 1 はじめに
 - 2 概要
 - 3 背景
 - 4 目的
 - 5 届出対象租税調整等
 - 6 届出義務者
 - 7 届出事項
 - 8 参照番号
 - 9 届出時期
 - 10 罰則
 - 11 担当部署
 - 12 2007 年度改正
 - 13 本制度の問題点と批判
 - 14 評価
 - 15 終わりに
- 参考 1, 2

1 はじめに

英国の租税回避スキームの開示制度（The Tax Avoidance Scheme Disclosure Regime）は、2004 年財政法（Finance Act 2004）により導入された制度であり、2004 年 8 月 1 日より実施された。

英国における租税回避スキームの開示制度について（辻）

直接税に関しては当初、雇用又は特定の金融商品（financial products）に関する租税調整（tax arrangement）に限って導入されたが、2006年8月1日より、所得税（Income Tax）、法人税（Corporation Tax）及びキャピタル・ゲイン税（Capital Gains Tax）の全ての取引に拡大適用されることになった。

間接税に関しては、付加価値税（Value Added Tax）について、直接税と同時に2004年財政法により導入され、2004年8月1日より実施された。

以下では直接税に関する開示制度を中心に述べる。

2 概 要

届け出なければならない租税調整とは、次の3つの条件を満たす調整である。

- ① 租税面での優位性（tax advantage）を如何なる人にであれもたらす、又はもたらす可能性のある調整
- ② 当該調整から期待される主たる便益若しくは主たる便益の1つが租税面での優位性を得ることにある調整
- ③ 規則に定められた基準（hallmarks）に該当する調整

原則として、届出は当該租税調整が使用できるようになった日から5日以内に、租税回避スキームのプロモーター（promoter）によってなされることが要請される。届出義務を怠った場合、罰則が適用される。ただし、次の場合には、租税回避スキームの使用者が届出をする必要がある。

- ① プロモーターが海外にその基地をおいている場合
- ② プロモーターが法律家であり守秘義務（legal privilege）が適用される場合、又は
- ③ プロモーターが居ない場合

規則に定められた基準とは、概略次のようなものである。

- ① 競争相手から当該調整を秘密にしたいもの
- ② 歳入・関税庁（HMRC）¹⁾ から当該調整を秘密にしたいもの
- ③ 当該調整に対して割増手数料が合理的に得られるもの

- ④ 市場外の条件（off market terms）を含む調整
- ⑤ 標準化された租税商品（standardised tax products）である調整
- ⑥ 損失スキーム（loss schemes）を含む調整
- ⑦ 一定のリース調整行為である調整

届出がなされた場合、歳入・関税庁は、届出スキームに対し8桁の参照番号をプロモーターに対し交付する。プロモーターはその番号をそのスキームを利用する得意先の納税者に提供し、納税者はその申告書又は様式AAG4にその番号を記載しなければならない。

納税者自身が企画し実施する場合には、実施された日から30日以内に当該納税者が届け出なければならない。

3 背 景

1997年の7月の財政演説で、財務大臣（The Chancellor of the Exchequer）のGordon Brownは、直接税の脱漏及び租税回避を一般的に防止するとの意向を発表し次のように述べた。

「私は、内国歳入庁（Inland Revenue）に、将来の財政法案における更なる法律化を目指して、租税回避の分野において広範囲な再調査を実施するように指示した。私は、特に一般的な租税回避防止規定（general anti-avoidance rule）を考慮するよう依頼した。」

この指示に基づき内国歳入庁は、1998年に一般的租税回避防止規定の提案を行って、その諮問書²⁾を発表した。この一般的租税回避防止規定は、当初は法人税のみに適用され、内国歳入庁が受け入れられないと判断した租税回避スキームのみをたたくために使用することを意図したものであった。

この諮問書は、租税法検討委員会（Tax Law Review Committee）のレポート³⁾に基づくものであったが、その委員会がその後諮問書で提案されたような一般的租税回避防止規定は支持できないと発表し、他の専門家の団体も批判した。とりわけ公認会計士協会の租税部会（Tax Faculty of the Institute of

英国における租税回避スキームの開示制度について（辻）

Chartered Accountants）は、その提案を合法的な租税計画をも標的にしかねない、懸念すべき広範なものだとして批判し、特に事前取引相談（pre-transaction rulings）制度は、すべての納税者が利用しうるほど早く、安価なものか疑わしいとした。このような批判もあってか、いまだ一般的租税回避防止規定は導入されていない。

政府は、その代替として、租税回避に取り組む手段として異なる方法をとることを選んだ。それは、戦略的アプローチとも言い得るもので、租税回避による歳入損失が大きな分野を選んで、資源を投入し、租税回避抑制策を採るというものである。2003年4月9日「課税における公平— 歳入の保全」⁴⁾において財務省（HM Treasury）は、次の3分野を取り上げ、資源を追加的に投入すると発表した。

- ① 租税及び社会保険料（NIC）の債務の不納付、無申告
- ② 無申告所得及びオフショアの利益の隠匿を含む脱税
- ③ 法人税、社会保険料及び雇用所得に関する租税の回避防止

こうして2004年財政法では、上記③の租税回避防止のために、個別の租税回避防止規定（例えば、損失を利用した租税回避スキーム、ファイナンス・リースバック、マニュファチュアド・ディヴィデンド（manufactured dividends）、ギルト・ストリップス（gilt strips）などについて）を制定するのに加えて、新たに本開示制度が導入された。

2004年3月17日の財政演説で財務大臣のGordon Brownは、次のように述べている。

「今こそ一般的な租税回避防止規定を導入すべきであるとの提案が私に対してなされていた。私は、現段階ではこれを導入する意図はない。しかしながらパートナーシップ、ファイナンス・リース及び付加価値税の分野でのループホールを今日ここに閉じることとする。租税回避スキームを販売している会計法人等に、—アメリカと同様に⁵⁾—これらのスキームを内国歳入庁に登録することを義務付ける。」

これに関する新聞発表（17 March 2004）⁶⁾においては、次のように述べられ

ている。

「租税回避への取り組み

政府は、直接税の大規模な租税回避に対処するために新たな開示出制度を導入する。この制度により、一定の租税回避スキームを考案して、販売する人々はこれらの計画の詳細を内国歳入庁に提供することを要求される。これにより、透明性が改善され、税制の意図的な濫用に対し内国歳入庁はより素早くかつ的を定めて対応することができるようになる。」

本制度が導入された背景には、なんとと言っても巧みに工夫された租税回避のスキームを利用することにより巨額の歳入損失が生じたことがある。さらに、この時期大規模会計法人によって大々的に租税回避スキームが販売されたため、そうした租税回避スキームを見出し対抗する歳入・関税庁の能力に対する財務省の信頼感の喪失が徐々に大きくなったことも指摘されている。さらには、そういったスキームによる何億ポンドもの租税回避が閣僚の反感を買い、租税回避による歳入損失により学校や病院が影響を受けているとの主張を導いた⁷⁾。

2005年5月CIOT（Chartered Institute of Taxation）75周年記念総会において行われた講演において、給与の源泉徴収（PAYE）と社会保険料の租税回避に重点をおいてであるが、歳入庁長官は本制度の導入背景について述べており、参考になると思われるので、少し長くなるがその概要を紹介しておく⁸⁾。

給与の支払いの際に源泉徴収や社会保険料の徴収を免れるため、給与を金銭で支払う代わりに種々の形の現物で支払う方法が1985/6年に社会保険料の上限の限度額が取り払われたため、編み出され、流行した。現物の例としては、金貨、金の延べ棒、プラチナのスポンジから事業債務、果てはコーヒー豆、高級ワイン、東洋の絨毯まで上げられる。このような租税回避に対して1990年代初めから立法措置がとられ始めたが、1994年の立法により取引可能な資産（tradeable assets）の概念が導入された。しかし、無形資産を含む新たなかつ人為的な手法が考案され、取引可能な資産の概念の定義が問題とされるようになった。1998年には取引可能な資産の概念に代えて容易に転換可能な資産（readily convertible asset）の概念が導入された。しかし、この改正に対抗して、

英国における租税回避スキームの開示制度について（辻）

報酬を信託（employee benefit trusts）や証券（convertible securities, options over securities, conditional securities）などを利用して支払う難解な手法が新たに登場してきて、これらに対しても立法措置が講じられたが、その歴史を振り返ると、風船のある一部を萎ませると他のどこかの部分が膨らむようなものである（It is clear that the history is one of squeezing the baloon in one area only to see a new bulge emerge in another）。

このような状況を解決する方策のひとつとして考えられるのが訴訟である。ラムゼイ原則（Ramsay principle）が適用され訴訟において解決されることもあるが、訴訟には長期間を要するが通常であり、当局が敗訴することもある。今後生み出される租税回避スキームに対して常に有効とは限らない。したがって、訴訟を補完する方法が必要である。猟場の管理人が常に密猟者よりも数歩下がった場所にいるというゲームのルールを変えるために、最近とられたのが租税回避スキームの開示制度である。本制度は、歳入庁により早期に租税回避スキームを識別し、それに対してより迅速に対応をとることを可能にするものであり、立法措置が後手に回ることによって、行動の遅いものだけを捕まえ、素早く立ち回った者は逃してしまうといったことのないようにするためのものである。

私は、本制度は租税回避の風土において決定的な変化を及ぼすものと考えている。本制度の範囲が余りにも広範すぎるという懸念を持つ人もいるが、本制度が標的とするのは、適正な負担をしようとししないものであることを明記しておきたい。また、不確定になると不平を言う者もいるが、租税回避行為は成功しないということが確定的になると言いたい。

4 目 的

この開示制度の目的は、第一に歳入・関税庁に迅速に租税回避スキームを識別し、この制度がなければ気づくことのなかったであろう租税回避スキームや租税調整を見出し、租税制度の計画的な乱用に対しより迅速で的確な対応

をとることを可能にすることである。第二にこれらの租税回避スキームを誰が使用しているのかについての情報を取得することにある。

いったんこれらのスキームや調整が識別されると訴訟又は新規立法を通じて挑戦されることになる。この開示制度は歳入・関税庁に新たな権限を付与するものでなく、租税回避スキームを使用する納税者の立場に影響を及ぼすものではないとされている⁹⁾。

5 届出対象租税調整等

届出対象となる租税調整（notifiable arrangements）の概念は、本開示（届出）制度の核心をなすものであり、届け出すべき提案（notifiable proposal）は、届出対象となる租税調整の概念に基づいて定義され、実施されると届出対象となる租税調整に対する提案である。調整の概念はあらゆるスキーム、取引又は一連の取引を含む広義の概念である（2004年財政法301条（1））。

届出対象となる租税調整とは、

- (1) 規則に規定された基準に該当する調整で、
- (2) 租税面での優位性を如何なる人にであれもたらす、又はもたらす可能性のある調整であり、
- (3) 当該調整から期待される主たる便益若しくは主たる便益の1つが租税面での優位性を得ることにある調整

と定義されている¹⁰⁾。

上記（1）に関して、当初（2006年8月1日以前）の規則（SI 2004/1863 SI 2004/2429により修正）では、雇用及び金融商品（貸付、デリバティブ、レポ、株式貸付又は実質的には貸付と会計上みなされる株式発行や契約）に限定されていた。これらのリストは届出対象の取引の範囲を制限する意味合いを持っていたが、実際のところはあるスキームにおいて1つ又はそれ以上の金融商品が含まれていれば届出をする必要があるから非常に広範囲なリストであった。

日常的な租税計画（routine tax planning）を除外するためいくつかのフィル

英国における租税回避スキームの開示制度について（辻）

ターが設けられている。日常的な租税計画とは、納税者がその税務に関して助言を求め、その助言を実行するために報酬を支払うもので、プロモーターが他のプロモーターには秘密にしたいと考え納税者が特別の報酬を支払う既製型の租税計画とは異なる。さらに、歳入・関税庁は日常の租税に関する相談は届け出する必要がないことを明らかにした。この日常の租税に関する相談には、給与額を減らしての育児バウチャー（childcare voucher）、自動車やコンピューターの給付、法人成り（straightforward incorporation）若しくはそれによる従業員への配当、ボーナスの支払いの退職時期までの延期などが含まれる¹¹⁾。

上記（2）、（3）に関しては、租税面での優位性とは、次のものと解される。

- ① 当該租税の控除（relief）若しくは控除の増額、還付（repayment）若しくは還付の増額、当該租税の課税（charge）若しくは賦課の回避若しくは減額又は賦課の可能性の回避
- ② 租税の納付の延期又は租税の還付の期日繰上げ
- ③ 租税の源泉徴収義務等（any obligation to deduct or account for any tax）の回避

この解釈は1988年所得及び法人税法（ICTA 1988）709条に基づくものであり、非常に広義に解されている。

2006年の改正（新規則（SI 2006/1543））により、届出対象を雇用及び金融商品に限定するとの制約が取り外され、所得税、法人税及びキャピタル・ゲイン税すべての分野にわたる租税調整に拡大された。

さらに、フィルターが設けられていたが、これらも廃止され、このため、歳入・関税庁がすでに認識済みのスキームや租税回避でないものも届出対象に含まれる可能性が生じた。このことから負担を最小限に止めるため、規則に定められた一定の基準に該当する場合にのみ届出対象となるものとされた¹²⁾。

規則では一定の基準として次の7つの基準が定められている。

これらの基準は相互に排他的ではなく、あるスキームが1つ以上の基準に該当することもあり得る。またこれらの基準に該当しないからと言って、当該スキームが歳入・関税庁によって受け入れられることを意味しない¹³⁾。

（1）プロモーターが存在する場合の秘密性

租税面での優位性をもたらす租税調整の要素の如何なる要素であれ、その要素を他の競争相手であるプロモーター又は歳入・関税庁からプロモーターが秘密にしておきたい租税調整

もし当該スキームが新しく、創造的であれば、プロモーターは他のプロモーターから当該スキームの要素（内容）を秘密にしておきたいと合理的に期待されるであろう。プロモーターはスキームのある要素（又は類似の要素）を将来にわたって繰り返し、継続して使用するために、歳入・関税庁から秘密にすることを望むであろう¹⁴⁾。

歳入・関税庁はスキームが開示されなかったからと言って、同庁に秘密にすることを望んでいたと仮定することはないし、開示されなかったスキームをこの基準により摘発（fishing expeditions）しようとするものではないとしており、開示されなかった場合、何故開示されなかったかについてすべての証拠を客観的に調べるとしている。その場合の考慮すべき判断要素として、①スキームが如何に新しく、創造的で、攻撃的か、②プロモーターがスキームを特に歳入・関税庁に知られないようにするために顧客にどのような義務を課しているか、③対策立法がなされると無効になることについて販売の際に顧客に警告しているか、④歳入・関税庁に対する協力度合い、などを挙げている¹⁵⁾。

なお、プロモーターが非居住者の場合や法律上の守秘義務が適用される場合には、スキームの使用に対して同様の基準が適用される。

（2）プロモーターが存在しない場合の秘密性

租税調整の使用者が、租税面での優位性をもたらす租税調整の要素の如何なる要素であれ、その要素を歳入・関税庁から秘密にしておきたい租税調整

本基準は企業等の内部で開発されたスキームを対象にしたものであり、中小規模の企業には適用されない。他は、上記（1）の歳入・関税庁から秘密にしておきたい租税調整と同様である。

（3）割増手数料

割増手数料を得ることが合理的に期待されうるもので、その額は軽減される

英国における租税回避スキームの開示制度について（辻）

租税の額に依存又は帰せられ、提供される租税調整と同種の調整を経験した得意先から得られる額であること

割増手数料が実際に受領される必要はなく、プロモーターが受領することを選択するならば受領することが可能かどうかに依存する。ここで重要なのは、顧客がそのスキームについて、価値があり希少なものとみなし割増手数料を支払う用意があるかどうかである。また、当該割増手数料がスキームから得られる租税上の優位性に帰せられるものである必要がある¹⁶⁾。

(4) 市場外条件

当該調整のプロモーターがその調整の一員（銀行や証券会社）であって、その金融商品の価格が当該調整と同じ若しくは類似の調整について公開市場において合理的に期待される価格と異なる場合

本基準は、上記（3）の基準を免れるため、金融商品の価格の中に割増手数料分を組み込む（例えば貸付利子をその分高くする）ことによって、スキームそのものの手数料は低く抑える場合などに適用される¹⁷⁾。

(5) 標準化された租税調整

複数の顧客の使用のために標準化された調整で、その調整の主たる目的が租税面での優位性を得ることを可能にすることであると知識のある観察者が調査した上（having studied the arrangements）結論付けたもの

この基準からは、2006年8月1日前に実施に供されたものは除かれる。また、個別の規定によって認められているものも除かれる。

本基準にはいわゆる大量販売スキーム（mass marketed schemes）が該当する。基本的に顧客が購入するスキームは、その顧客に合わせて修正する必要があるとしない租税商品である。

知識のある観察者（informed observer）とは、租税法について知識を有する独立の者、例えば特別審査委員会委員（Special Commissioner）、であり必ずしも税理士等（tax practitioner）である必要はない¹⁸⁾。

(6) 損失スキーム

プロモーターが複数の個人に対して、同一の又は実質的に同一の調整を実施

させることを期待する調整で、当該調整は次のようなものであると知識のある観察者が調査した上結論付けたもの

「その調整の主たる租税面での優位性が参加者である個人に損失を割り当てるものであり、かつ、当該個人が割り当てられた損失を所得税又はキャピタル・ゲイン税の減少に使用することが期待されるもの」

本基準は、富裕層が所得税やキャピタル・ゲイン税と相殺できる事業損失を創出したり、還付を受けることができるようなスキームに適用される。これは通常投資家が期待する租税上のメリット（tax relief）が実質的なリスクである総投資額を上回る場合が該当する。例えば、個人がスキームに投資した額が、ノンリコース・ローンなどによって保証されている場合やスキームから生じる所得がほとんどないにもかかわらず、租税上のメリットが個人が経済実質的に（in economic substance）投資した額より大きい場合である¹⁹⁾。

（7）リースによる調整

当該調整が高額の設備又は機械のリースを含み、短期のリースでなく、かつ次の条件のいずれかを満たすもの

- ① 当該調整の当事者の一方が減価償却（capital allowances）を受け、他方の当事者が法人税を課税されない場合
- ② リース条件にしたがって支払いがなされない場合に生じる損失のリスクの全部又は大部分を貸し手は負わないとの規定を含み、それが金銭又は債務の交付によってなされる場合
- ③ 当該調整がセール・アンド・ファイナンス・リースバック（sale and finance leaseback）であるか、リース・アンド・ファイナンス・リースバック（lease and finance leaseback）である場合

なお、当該資産が新品で、売り手が取得又は製作してから4ヶ月以内のときには、本基準は適用されない。また、暖房や空調設備などの不動産のリースに伴う付属設備も除かれる²⁰⁾。

高額な設備又は機械とは、貸し手にとっての費用又はリースされた資産の市場価値のいずれか低い方が10,000,000ポンド以上であるか、それらの総合計が

英国における租税回避スキームの開示制度について（辻）

25,000,000 ポンド以上の場合を言う。短期のリースとは、2 年以下の期間のリースを言うとされている。

プロモーターが存在せず、個人又は中小規模の企業が租税面での優位性を得るものである場合は除かれる。

なお、文末の「(参考 1) 基準に基づく届出対象スキームの決定フロー・チャート」を参照のこと。

6 届出義務者

届出をなすべき者は、原則として、租税回避スキームのプロモーターである。プロモーターとは、実務的には、会計士、税理士 (Tax Adviser)、事務弁護士 (Solicitor)、法廷弁護士 (Barristers) などが、課税に関する役務を提供するのであれば、英国非居住者を含め、該当することになる。

プロモーターは、当該事業 (relevant business) の一環として

① 提案された若しくは実際の租税調整の企画、組織化又は管理に当たる者、又は

② 他の者のために届け出すべき提案を実施に供する者

と定義されている。ここに当該事業とは、税務サービスを含む事業若しくは自由職業又は銀行業若しくは証券業を意味する。

次の者は、プロモーターから除かれる（財政法 2004 307 条（4）及び規則 SI 2004/1865（SI 2004/2613 により修正））。

① 同一グループの一員である他の会社に対してのみサービスを提供する会社

企業内での計画については CTSA の申告と一緒に届出をすれば良いことになっており、これによってグループ内の各会社が届出をする手間が省かれる。

② プロモーターの従業員

③ 届け出すべき租税調整のいかなる要素にも責任を有しない税理士

従って、他の税理士若しくは銀行が調製した租税調整を顧客に説明するだけの税理士は届出をする必要がない。

しかしながら、具体的な実務の上ではその説明に当たってどのように具体的に適用するのか(顧客の状況にあわせてどのように変える必要があるのか)説明するであろうから、この規定は適用されない可能性がある。また、いくつかの租税調整についてどれが最適かを助言することは、租税調整の企画について責任を持つことになるのかどうかも疑問がある²¹⁾。

- ④ 租税調整について租税に関連しない助言を行う助言者
- ⑤ 租税調整について何らかの程度は責任を有しているが、届出をすべきかどうかについて判断する情報を有しない者
- ⑥ 租税調整の管理、組織化についてのみ責任を有する信託会社等
- ⑦ プロモーターが法律家であり法律上の守秘義務 (legal professional privilege) が適用される場合 (2004 年財政法 314 条)。

この場合届出義務を有するプロモーターがいらないこととなるため、租税調整の使用者に届出義務が転嫁される (2004 年財政法 310 条, 規則 SI 2004/1864 reg. 6 (SI 2004/2613 により修正))。もちろん、顧客は法律家が要請されている情報を届け出するのに必要な範囲で守秘義務を放棄することが出来る。この場合には、法律家が届出義務者となる。

放棄に関しては、次の点に留意する必要がある。放棄は、届出が期間 (5 日) 内に可能なように充分早くなされなければならない。放棄は、本届出が可能な範囲内に限定することができ、他の目的に使用されてはならない。

法律家が租税回避スキームを販売する場合には、この守秘義務を主張することは出来ない。

なお、法律上の守秘義務そのものが届出義務の免除を正当化するものではない (とされている)。というのは、届出義務が課されているのは、租税調整の詳細であって、顧客に対してなされる法律的、技術的な助言ではなく、プロモーターは顧客情報 (identity) を届け出する必要はないからである。しかしながら、法律家協会 (Law Society) はそのメンバーに対し租税措置に関する

英国における租税回避スキームの開示制度について（注）

顧客への助言は法律上の守秘義務によって保護されるので、届出義務はないと助言し、法律家による助言について有効性が疑問視されたため、使用者に届出義務を課する改正がなされたのである。これらの改正は、会計士等の同業他者との競争上の均衡を保つためになされたものである²²⁾。

ただし、次の場合には、租税回避スキームの使用者が届出をする必要がある。

(1) プロモーターが非居住者の場合

非居住のプロモーターも届出義務を有するが、現実には従わないかもしれないし、多くの場合従わせることは不可能であろう。そこで届け出すべき租税調整の一部を構成する取引を行う者は、プロモーターが英国の居住者でなく、英国居住者であるプロモーターがいない場合、当該プロモーターが届出をしない限り、届出をしなければならない（2004 年財政法 309 条）。

(2) プロモーターが居ない場合

プロモーターが居ない場合、届け出すべき租税調整の一部を構成する取引を行う者は、届出をしなければならない（2004 年財政法 310 条）。

この規定は、企業等の内部で租税調整を企画する部署を対象にしたものである。このような場合は、申告等において通知することになっていたが、2006 年 8 月 1 日以降は、当該調整を構成する取引開始から 30 日以内に届け出なければならない。

(3) 法律上の守秘義務が適用される場合

法律上の守秘義務が適用される場合、既に述べたように租税調整の使用者に届出義務が転嫁される。

プロモーターが複数いる場合、例えば A が企画し B が販売し、C が実施する場合、いずれかのプロモーターが届け出れば他のプロモーターは届け出する必要はない（2004 年財政法 308 条(4)）。他のプロモーターが発行した届出済みの旨の証書を信頼したプロモーターには罰則は適用されない（Guidance 10.2.3）²³⁾。

顧客が複数いて実質的に同一内容の租税調整が各顧客に販売されても、顧客ごとにいちいち届け出る必要はない（2004 年財政法 308 条（5））。「実質的に同一内容」の定義はないので、個別のケースで判断されることになるが、個別

の租税分析を要するような変更があれば、「実質的に同一内容」とは言えない。

7 届出事項

届出は歳入・関税庁によって定められた形式及び方法によってなされなければならないとされており（2004年財政法316条）、租税回避スキーム規則（情報）（規則SI 2004/1864 reg. 3（SI 2004/2613により修正））に定められている。なお、文末の「（参考2）プロモーターによる届出様式」を参照。

すべてケースにおいて要請される基本的事柄としては、届け出すべき提案が意図しているところの方法を歳入・関税庁の職員が理解しうるものと合理的に期待されるのに十分な情報でなければならないとされている。しかしながらこの点に関しては、歳入・関税庁の職員の能力と提供すべき情報とが反比例するとの指摘がある。歳入・関税庁が現実には職員の能力はそんなに高くないと考えているときに、届出者が歳入・関税庁の職員は非常に能力が高いと判断して情報提供を行えばそこに齟齬が生じるであろう²⁴⁾。

届出者がプロモーターの場合、届出をすべき事項には次のものが含まれる。

- a) プロモーターの氏名及び住所
- b) 該当する規則の詳細、すなわち届出基準
- c) 提案の概要、名称（既知の名称がある場合）
- d) 提案若しくは調整の各要素（それらを構成する方法を含む）の説明
- e) 租税面での優位性が生じる法律条文

届出者が海外のプロモーターと取引する顧客である場合、届出をすべき事項には次のものが含まれる。

- a) 顧客の氏名及び住所
- b) プロモーターの氏名及び住所
- c) 該当する規則の詳細、すなわち届出基準
- d) 提案の概要、名称（既知の名称がある場合）
- e) 提案若しくは調整の各要素（それらを構成する方法を含む）の説明

英国における租税回避スキームの開示制度について（辻）

f) 租税面での優位性が生じる法律条文

8 参照番号

届出がなされた場合、歳入・関税庁は、30日以内に届出スキームに対し参照番号を割り当て、プロモーターに対し交付することができるとされている（2004年財政法311条）。この場合、「できる（may）」との用語が使用されているのは奇妙だとのコメントがなされている²⁵⁾。参照番号は8桁の番号で、基準に該当する各々の届出に対して付される。

プロモーターはその番号をそのスキームを利用する得意先の納税者に30日以内に通知しなければならない。納税者はその申告書又は様式AAG4にその番号を記載しなければならない。

プロモーターがいない場合等で使用者が届け出なければならない場合には直接使用者に参照番号が交付される。使用者は申告の際にその番号を記載することになる。

9 届出時期

(1) プロモーターは、次のいずれか早い日から5営業日以内に届け出なければならない。

- a) プロモーターが他の者によって実行可能な提案を作成した日
- b) プロモーターが届出をすべき調整の一部を構成する取引に最初に気づいた日

(2) プロモーターが非居住者の場合

海外のプロモーターと取引する者は、当該プロモーターが届出をしない限り、届出をすべき租税調整の一部を構成する取引を開始した日から5営業日以内に届け出なければならない。

(3) プロモーターが居ない場合

プロモーターが居ない場合、届出をすべき租税調整の一部を構成する取引を行う者は、当該調整を構成する取引開始から 30 日以内に届け出なければならない。

(4) 法律上の守秘義務が適用される場合

法律上の守秘義務が適用される場合、租税調整の使用者に届出義務が転嫁され、当該調整を構成する取引開始から 5 営業日以内に届け出なければならない。

10 罰 則

届出を怠った場合及び得意先に対して参照番号の通知を怠った場合、5,000 ポンド以内の罰金が科される（刑事罰ではない）。この罰則は、プロモーター、非居住のプロモーターと取引する者及びプロモーターがいない場合の租税調整の当事者に適用される。

なお、その後も届出がなされない場合、1 日につき最高 600 ポンドの罰金が科される。

また、納税者が歳入・関税庁へ参照番号の通知を怠った場合にも、一回目 100 ポンド、二回目 500 ポンド、三回目以降一回につき 1,000 ポンド（36 ヶ月以内）の罰金が科される。

11 担当部署

租税回避防止グループ（Anti-Avoidance Group）が担当部署であり、調査の過程で発見された租税回避スキームが適切に届け出でられているかどうか確認するため、調査チーム（Compliance teams）と緊密な連絡を取りあっている。租税回避防止グループは、査察（Intelligence）、政策（Policy）、調査（Investigations）及び国際合同タックス・シェルター情報センター（Joint

英国における租税回避スキームの開示制度について（辻）

International Tax Shelter Information Centre）のイギリス代表部の4部から構成されている。

届出義務がある可能性のある者は、租税回避スキームの存在、報告すべき租税調整を確認すべきであるとの警告がなされている²⁶⁾。

12 2007 年度改正

2007 年度改正前の制度の下では歳入・関税庁はプロモーターが届出義務を果たしているかどうかを調査する権限を持っていなかった。プロモーターは、届出義務のないスキームについては情報を提供する義務はなかった。問題は届出義務のあるスキームを届け出なかった場合に、歳入・関税庁はそれを立証するための手立てをほとんど有していなかったということである。歳入・関税庁は当該スキームが届け出でられるべきであるとの十分な根拠がある場合においても、それ以上調査を進めることが出来なかった。歳入・関税庁は当該スキームを利用したことが判明した者の申告書を調査してその結果証拠を得ることになるので、非常に遅くなってしまう。しかし、これは非常に不確かで、長期間を要する過程であり、開示制度の目的、すなわち情報を早く得るという目的を台無しにしかねないものであった。

歳入・関税庁は従前届出義務を怠ったプロモーターに対して罰則を適用するように特別審査委員会（Special Commissioners）に要請する権限を有していたが、このような罰則適用の手続きは、当該スキームが届け出でられるべきか否かについての争いを解決する方法としては満足すべきものではなかった²⁷⁾。

そこで、2007 年度の改正で、歳入・関税庁に次のような権限を付与した。

- a) 特定のスキームを販売していると疑われるプロモーターに対しそのスキームが何ゆえ届出義務がないのかを説明させることを要求できる権限
- b) そのスキームは届出義務がない旨の理由書を証する情報又は書類をプロモーターに提出させることを命ずる命令を特別審査委員会に申請する権限

- c) 特定のスキームが届出義務があるか又は届出義務があると取り扱うべきかを決定するように特別審査委員会に申請する権限
- d) プロモーターが届け出たと主張するがその情報が不十分な場合に情報又は書類をプロモーターに提出させることを命ずる命令を特別審査委員会に申請する権限

このほか、罰則の強化が図られ、特別審査委員会が届出義務がある又は届出義務があると取り扱うべきとの命令を出した場合には一日毎の罰則が600ポンドから最高5,000ポンドまでに引き上げられた。

この改正により、2007/8年度には1,500万ポンド、それ以後は年間3,000万ポンドの歳入が期待されるとしている。

13 本制度の問題点と批判

本制度に対する問題点として挙げられるのは、まず第一に租税回避スキームを開発し、販売するプロモーターが正直にそのスキームを届け出るか、逆に租税回避防止規定を掻い潜り抜けるべくより複雑なスキームを案出する傾向を助長だけではないかということであろう。この点に関しては、歳入・関税庁はこれまでの結果を見る限り販売されている租税回避スキームは激減しており、このことに本制度が大きく貢献しているとしている²⁸⁾。

第二の問題点としては、届出義務者にあまりにも大きな負担を掛けるのではないかということである。この点に関しては、歳入・関税庁は、租税専門家やプロモーターとも密接に事前に相談して、届け出るべき情報についてはスキームが如何にワークするか等必要最小限のものにとどめており、過重な負担にはならないとしている。

現に筆者が大手会計法人の税務担当者にヒアリングしたところでも、得意先に説明する資料や内部で作成した資料に基づいて届出様式を作成するのでそんなに負担にはならないとのことであった。

第三の問題点、むしろ批判としては、本制度の規定があまりにも幅広く定義

英国における租税回避スキームの開示制度について（辻）

されており、特に規則の基準は、漠然としており租税法律主義に反するのではないか、そのためかえって真に濫用に当たる租税回避スキームや摘発すべき新しく創造的なスキームを識別することを困難にしているのではないかということである²⁹⁾。この点に関しても、歳入・関税庁は、租税回避の危険性が高い分野（人為的な損失スキームやリース）及び新しく創造的な租税回避スキームに的を絞るために、租税専門家やプロモーターとも密接に事前に相談して基準等も定めており、非常に狭く定義づけられているとしている。

しかしながら、スキームが開示されなかった場合、2007年度の改正により、プロモーター等に対し説明を求める権限が歳入・関税庁に付与されたため、規則の基準（1）及び（2）の「歳入・関税庁に対する秘密性」の基準（上記「5届出対象租税調整等」参照）は、非常に広範かつ強力に作用する可能性がある。この点、歳入・関税庁の担当者は次のように述べてそのような懸念はないとしている。

「2007年度の改正は、スキームの存在を証する証拠（例えば、届出対象となるスキームの販売広告）に基づいて、調査する権限が付与されたものである。

プロモーターがスキームの詳細を秘密にしているという事実が届出義務を怠っているという直接の証拠にならないために、この基準に基づいて届け出るべきものを届け出していないという証拠を得ることは確かに困難である。しかしながら、この基準に基づいて数多くのスキームが届け出られていることからするならば、当初の意図どおりにワークしていないとの証左はない。」

第四の批判、問題点としては、本制度はヨーロッパ人権規約（European Convention on Human Rights）第8条に抵触するのではないかということである³⁰⁾。

この点に関しては、歳入・関税庁は、本制度は租税回避に取り組むことによって納税者間の公平を促進することを目的とするものであり、人権に関する法律に抵触するものではないと明確に否定している³¹⁾。

第五の問題点としては、プロモーターがいない場合使用者が届出義務者となるが、本制度による罰金と過少申告による罰則とは二重処罰に当たるのではな

いかというものである。

この点に関しては、歳入・関税庁は、本制度における反則と申告にかかる反則はまったく別物であるとの立場を取っている。

第六の問題点は、実務上のもので届出期間が5日と短いことにある。しかしこの点にいついても、歳入・関税庁は、プロモーターは期間の開始時期には十分な情報をすでに持っているのであるから、5営業日以内というのは期間として充分であり負担ではないとの考えである。

なお、次のような指摘があることを付言しておきたい。

租税専門家（tax adviser）立場からは、支払う税金を少なくするアイデアを出さないということは職務義務違反（professional negligence）ではないかとの懸念がもたれている。租税専門家は人為的なスキームを編み出すことを年がら年中考えているわけではなく、顧問先の納税者としては、誰しも支払義務のない租税は支払いたくないのであり、租税専門家に対して少しでも支払税額が少なくなるように助言を期待しているのだということを当局は理解すべきである。現実には租税の規定が実際に意味することが明確でなかったり、異なった形態をとることにより異なる税負担になることは実際問題としてありうることである。

租税計画はよくおしまいだということが言われるが、善良な租税計画がなくなることはないであろうし、むしろこの開示制度が合理的に規定され、守秘義務が守られ、法的安定性が維持されるなら、租税専門家とも共存し、共同し、通常の租税計画の一部となりうるであろう³²⁾。

14 評 価

これまでの届出件数は次表のとおりであるが、2006年8月開始の一定基準該当の届出件数を除くと、年を追うごとに項目ごとの届出件数は減ってきていることが伺える。

英国における租税回避スキームの開示制度について（辻）

年度	金融商品	雇用	一定基準*	印紙・土地税	合計
2004(8)-05(3)	340	163	-	-	503
2005(4)-06(3)	94	28	-	485	607
2006(4)-07(3)	29	7	125	185	346
2007(4)-07(9)	-	-	81	32	113
計	463	198	206	702	1569

出所：HM Revenue & Customs “About the Avoidance Disclosure Stistics”

2007年9月現在

(注) *一定基準によるものは2006年8月1日開始

なお、件数は上記のとおりであるが税額の面では、1つのスキームの1使用者だけで25,000万ポンドに上るものから、年間1,900ポンドのものまで様々であるとのことである³³⁾。税収面においてもかなりの効果をあげているようであるが、適切なデーターを入手できなかった。件数の減少については、本制度による抑制効果が出て来ているとの評価もできよう。しかしながら、依然として届け出でられるべき租税回避スキームが届け出られずにいることは、2007年3月26日付の歳入・関税庁による規制影響評価報告書³⁴⁾において次のように述べていることから明らかである。

「現行制度の下で、大部分のプロモーターが届出義務を果たしているにもかかわらず一部ではあるがかなりのプロモーターがその義務を果たしていない。歳入・関税庁は、届け出すべきと思われるにもかかわらず届け出られていないスキームに関与している100以上のプロモーターを見出している。このような義務違反は、開示制度の目的を損なうのみならず、正直なプロモーターを競争上不利にし、ゆがみをもたらす。」

また、参照番号を付して申告した租税回避スキームの使用者の数は、直接税で2007年8月6日現在5,179件とのことである。

最後に、英国滞在中に本研究に当たって協力して頂いた大手会計法人の税務担当者の次のような指摘を紹介しておきたい。

「制度そのものの大きな副産物として、届出義務が課されていることを顧客に説明しなければならず、説明すると顧客は租税回避スキームを採用すること

をためらうため、結果として租税回避を抑制する大きな効果を持っているのではないか。」

15 終わりに

本稿は、2007年3月3日から9月3日までの半年間ケンブリッジ大学法学部の訪問研究員として調査・研究を行った研究成果の一部である。現地での調査研究に当って、お世話になった Professor John Tiley and Dr. Peter Harris (Law Faculty, University of Cambridge), Mr. Dave Carr and Mr. Cheryl Scott (HMRC) and Mr. Shaun De Boo (Ernst & Young LLP) の諸氏に対しこの場を借りて改めて感謝の意を表する次第である。

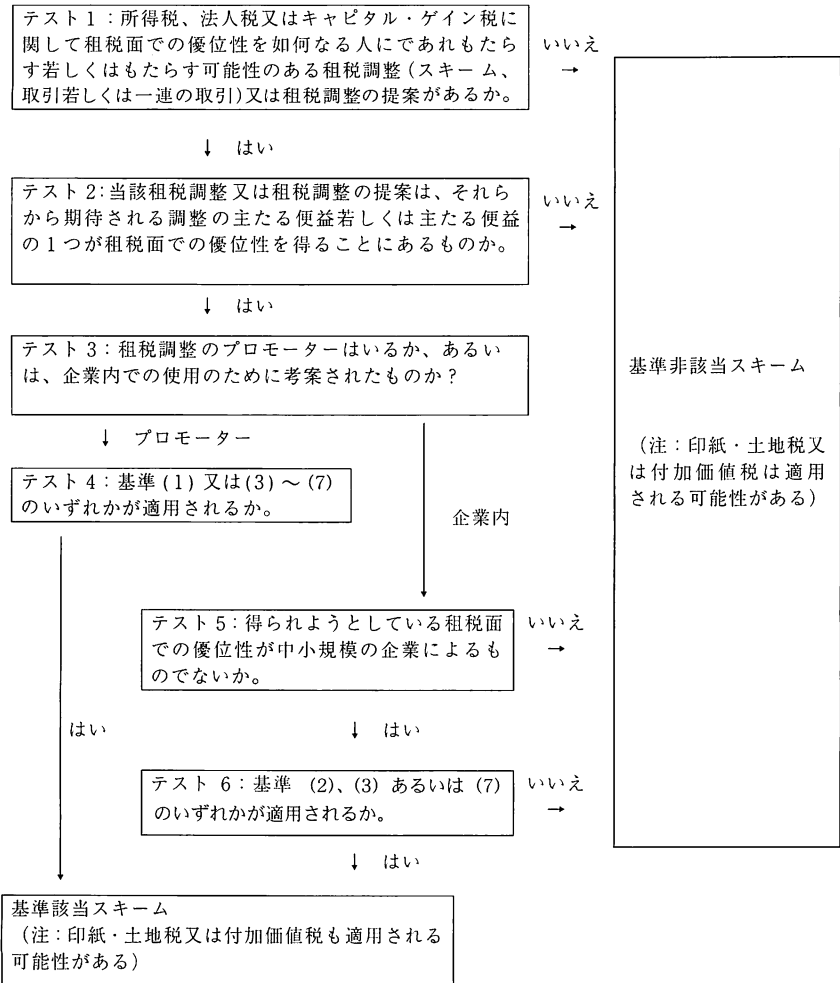
注

- 1) 歳入・関税庁 (Her Majesty's Revenue and Customs, HMRC) は、従来の内国歳入庁 (Inland Revenue) と関税・消費税庁 (Her Majesty's Customs and Excise) を併合して、2005年4月18日に設立された。
- 2) Inland Revenue, "A General Anti-avoidance Rule for Direct Taxes: Consultative Document", 1998
- 3) Tax Law Review Committee, "Tax Avoidance: A Report by the Tax Law Review Committee", The Institute for Fiscal Studies, November 1997
- 4) HM Treasury, "Fairness in Taxation—Protecting Tax Revenue", Budget 2003: Press notices PN 07, 9 April 2003
- 5) アメリカにおけるタックス・シェルター（租税回避スキーム）登録制度については、本庄資『アメリカン・タックス・シェルター—基礎研究—』税務経理協会、平成15年9月1日、pp. 305- 参照
- 6) HM Treasury, "Protecting Tax Revenue", Budget 2004: Press notices PN 05, 17 March 2004
- 7) Patrick Cannon, "Tolley's Disclosure of Tax and VAT Avoidance Schemes", LexisNexis UK, 2004, p. 4
- 8) HMRC Commissioner Dave Harnett, "The text of HMRC Commissioner Dave Harnett's Address to the Chartered Institute of Taxation regarding the operation of the disclosure rules", May 2005

英国における租税回避スキームの開示制度について（辻）

- 9) HM Revenue & Customs, “Guidance Disclosure of Tax Avoidance Schemes- Income Tax, Corporation Tax, Capital Gains Tax and Stamp Duty Land Tax”, June 2006, p. 11
- 10) FA 2004, S306 (1)
- 11) CIOT, Technical Note, 23 August 2004
- 12) HM Revenue & Customs, *op. cit.* Guidance, p. 11
- 13) HM Revenue & Customs, *op. cit.* , Guidance, p. 22
- 14) 新規則（SI 2006/1543）Regulation 6 及び HM Revenue & Customs, *op. cit.*, Guidance, p. 23–27
- 15) HM Revenue & Customs, *op. cit.* , Guidance, p. 26
- 16) HM Revenue & Customs, *op. cit.* , Guidance, p. 30
- 17) HM Revenue & Customs, *op. cit.* , Guidance, p. 33
- 18) HM Revenue & Customs, *op. cit.* , Guidance, p. 37–38
- 19) HM Revenue & Customs, *op. cit.* , Guidance, p. 39–40
- 20) HM Revenue & Customs, *op. cit.* , Guidance, p. 48
- 21) Butterworths, “Simon’s Direct Tax Services , Issue 147, April 2007, A3. 1910
- 22) Natalie Lee, “Revenue Law: Principles and Practice (24th Edition)”, Tottel, September 2006, pp. 93–94
- 23) HM Revenue & Customs, *op. cit.* , Guidance, p. 60
- 24) Butterworths, *op. cit.*, A3. 1930
- 25) Ibid. A3. 1933
- 26) HM Revenue & Customs, *op. cit.*, Guidance, p. 13
- 27) HM Revenue & Customs, “Regulatory Impact Assessment for Ensuring Compliance with the Tax Avoidance Disclosure Regime”, 26 March 2007
- 28) HM Revenue&Customs, “Regulatory Impact Assessment the Tax Avoidance Schemes Regulations 2006 (SI 2006/1543, 1544)”, 12 June 2006
- 29) Natalie Lee, *op. cit.*, pp. 99–100
- 30) Natalie Lee, *op. cit.*, p. 100 及び Peter Cussons, “Tax and Human Rights”, The Tax Journal, No. 822, 13 March 2006, pp. 19–20
- 31) HM Revenue & Customs, *op. cit.* (note 28)
- 32) Richard Collier-Keywood, “Balancing the Tax System”, The Tax Journal, No. 741, 17 May 2004 , pp. 7–8
- 33) HMRC Commissioner Dave Harnett, *op. cit.*
- 34) HM Revenue & Customs, *op. cit.* (note 27)

（参考1）基準に基づく届出対象スキーム決定—フロー・チャート



(参考2) プロモーターによる届出様式



**HM Revenue
& Customs**

Disclosure of Tax Avoidance Scheme

Notification by scheme promoter under section 308 Finance Act 2004

Scheme reference number

Internal use only

Guidance on making a disclosure is available on our website at www.hmrc.gov.uk

Scheme promoter's details

Name and address

Please use capital letters

Full name
Address
Postcode

Your internal reference number (if any)

E-mail address

Telephone number

Scheme details

Title, if any, of the arrangements

Specify the provision under which the disclosure is
being made (tick as appropriate)

SDLT Tax Avoidance (Prescribed Description of
Arrangements) Regulations (SI 2005, No. 1868) ☐

IT, CT & CGT Tax Avoidance (Prescribed
Description of Arrangements)
Regulations (SI 2006, No. 1543)* ☐

Regulation 6 Confidentiality ☐

Regulation 8 Premium Fee ☐

Regulation 9 Off Market Terms ☐

Regulation 10 Standardised Tax Products ☐

Regulation 12 Loss Schemes ☐

Regulation 13 Leasing Arrangements ☐

**Where more than one regulation applies, please
specify the main applicable regulation.*

Summary of proposal or arrangements

If you need more space continue on form AAG5(con sheet)

